Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéros 34413+34447 du rôle
Inscrits les 23 et 28 avril 2014

Audience publique du 24 mars 2015

Recours formés par
Madame ... et consort, …
contre des bulletins de l'impôt et des décisions implicites de refus ainsi qualifiées
en matière d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés, d'impôt
commercial communal et d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

I

Vu la requête inscrite sous le numéro 34413 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de

1) la « ... » c/o Monsieur ..., demeurant à L-…,
2) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,
3) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,

tendant à la réformation, sinon à l'annulation

- des bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010,
- des bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... et de son époux, Monsieur ...,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010 émis à l'égard de Madame ... et de son époux, Monsieur ...,
- de décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, du directeur de l'administration des Contributions directes suite à des réclamations,

Vu le mémoire en réponse déposé le 3 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 10 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Krieger au nom de parties demanderesses ;

II

Vu la requête inscrite sous le numéro 34447 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014 par Maître Georges Krieger, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de

1) la « ... » c/o Monsieur ..., demeurant à L-…,
2) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,

3) Madame ..., épouse ..., demeurant à L-…,

tendant à la réformation, sinon à l'annulation

- d'un bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2010,
- d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2010,
- de décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, du directeur de l'administration des Contributions directes suite à des réclamations,

Vu le mémoire en réponse déposé le 3 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 10 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Georges Krieger au nom de parties demanderesses ;

I+II

Vu les pièces versées dans les deux rôles en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport respectif ainsi que Maître Maître Alexandra Bochet, en remplacement de Maître Georges Krieger, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 4 mars 2015.

Le 7 août 2013, le bureau d'imposition d'…, section des personnes physiques, de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de la « ... », les bulletins d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins d'établissement », en retenant, pour l'année 2009, un bénéfice commercial de l'ordre de … euros, et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires, dont Madame ... et Madame ..., à un quart, soit à un montant de … euros, et, pour l'année 2010, un bénéfice commercial de l'ordre de … euros, et en fixant la quote-part dans ces revenus pour chacun des quatre indivisaires à un quart, soit à un montant de … euros.

Le même jour, soit le 7 août 2013, le bureau d'imposition émit encore à l'égard de la même copropriété les bulletins de l'impôt commercial communal des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins ICC », ayant repris ledit bénéfice commercial de l'ordre de … euros pour l'année 2009 et … euros pour l'année 2010.

Le 14 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins IR ».

Le 21 août 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Madame ..., imposée collectivement avec son époux, Monsieur ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins IR ».

Par un courrier de leur fiduciaire du 18 septembre 2013, les quatre indivisaires firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes,

ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins ICC des années 2009 et 2010 émis à leur égard.

Par un courrier de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur contre les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis à leur égard.

Par un courrier de leur fiduciaire du 4 octobre 2013, Monsieur ... et son épouse, Madame ..., firent introduire une réclamation auprès du directeur contre les bulletins IR des années 2009 et 2010.

A défaut de réponse, la « ... », ainsi qualifiée, Madame ... et Madame ... ont, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 avril 2014 et inscrite sous le numéros 34413 du rôle, fait introduire, suivant le dispositif de la requête introductive d'instance, un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin d'établissement de l'année 2009, le bulletin ICC de l'année 2009, les bulletins IR des années 2009 et 2010 émis les 14 et 21 août 2013 et contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite aux réclamations des 18 septembre et 4 octobre 2013.

Par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 28 avril 2014, et inscrite sous le numéro 34447 du rôle, la « ... » ainsi qualifiée, ainsi que Madame ... et Madame ... ont fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre le bulletin d'établissement de l'année 2010, le bulletin ICC de l'année 2010 et contre des décisions implicites de refus du directeur ainsi qualifiées suite à leurs réclamations respectives des 18 septembre et 4 octobre 2013.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a, conformément au courrier du mandataire des requérants du 28 avril 2014, soulevé de la question de la jonction des deux rôles, jonction à laquelle la partie étatique ne s'est pas opposée.

Dès lors, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, le tribunal joint les deux rôles, étant donné que le point litigieux commun à la base des recours est la fixation d'un bénéfice commercial du fait de la vente de différentes parcelles de la copropriété, qui a par la suite été pris comme base des impositions individuelles des co-indivisaires.

A l'audience des plaidoiries, le tribunal a encore soulevé d'office la question de la capacité à agir de la « ... », ainsi qualifiée dans la requête introductive d'instance, question à laquelle tant le mandataire des parties demanderesses que la partie étatique se sont rapportés à prudence de justice.

S'il est vrai que les bulletins d'établissement et les bulletins ICC ont été émis à l'égard de la « ... », force est de constater que seules les entités collectives ayant une personnalité juridique propre ont la capacité pour agir en justice. Or, à défaut de disposer de la personnalité juridique, la « ... » n'a pas la capacité pour agir en justice, de sorte que les deux recours pour autant qu'ils sont introduits au nom de la « ... » sont à déclarer irrecevables.

Il convient ensuite de déterminer la portée exacte du recours inscrit sous le numéro 34413 du rôle, étant donné que la partie étatique conclut à l'irrecevabilité du recours introduit sous le numéro 34447 au motif que les bulletins et décisions, ainsi qualifiés, visés par ledit recours feraient l'objet du recours numéro 34413 introduit antérieurement.

Le tribunal constate que s'il est vrai que le dispositif de la requête introductive d'instance du 23 avril 2014 et inscrite sous le numéro 34413 du rôle ne reprend pas le bulletin ICC et le bulletin d'établissement de l'année 2010, force est de constater qu'en introduction de ladite requête introductive d'instance, il est clairement indiqué que les requérants entendent introduire un recours également contre ces bulletins. Il y est encore indiqué que le recours est aussi dirigé contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, suite aux réclamations qui seraient introduites contre ces bulletins, de telles décisions implicites de refus étant d'ailleurs aussi mentionnées dans le dispositif de la requête introductive d'instance.

Dans ces conditions, le tribunal est amené à retenir que le recours inscrit sous le numéro 34413 porte valablement également sur le bulletin ICC et le bulletin d'établissement de l'année 2010, ainsi que sur des décisions implicites de refus, ainsi qualifiées, suite à des réclamations qui seraient dirigées contre ces bulletins.

Le tribunal relève encore qu'il n'est par ailleurs pas porté atteinte aux droits de la défense de la partie étatique, qui ne s'est pas mépris sur la portée exacte de la requête du 23 avril 2014, étant donné qu'elle a pris position par rapport à l'ensemble des bulletins visés, y compris le bulletin d'établissement et le bulletin ICC de l'année 2010, tout comme des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées.

Il s'ensuit que le recours inscrit sous le numéro 34447 et déposé le 28 avril 2014, soit postérieurement à celui inscrit sous le numéro 34413, doit être déclaré irrecevable, puisque les décisions y visées, à savoir le bulletin ICC de l'année 2010 et le bulletin d'établissement de la même année, tout comme des décisions de refus implicite du directeur, ainsi qualifiée, suite à des réclamations, font l'objet du recours introduit le 23 avril 2014.

S'agissant du recours du 23 avril 2014, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010.

A cet égard, il soutient que la réclamation datée du 18 septembre 2013 et introduite auprès du directeur le 19 septembre 2013 serait limitée exclusivement aux bulletins ICC des années 2009 et 2010. Dans ces conditions, le recours dirigé contre les bulletins d'établissement serait à déclarer irrecevable *omisso medio* à défaut de réclamation.

En vertu de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996, ci-après désignée par « la loi du 7 novembre 1996 », le recours au fond devant le tribunal administratif en matière fiscale est dirigé contre les décisions du directeur dans les hypothèses où les lois relatives aux matières prévues au paragraphe (1) du même article prévoient un recours au fond, étant relevé que le paragraphe 228 AO de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », prévoit un recours au fond contre les décisions du directeur prises sur réclamation et le paragraphe 131 AO prévoit un tel recours contre une décision du directeur en matière de remise gracieuse. Un recours dirigé directement contre un bulletin n'est prévu à l'article 8 (3) 3. de la même loi, qui dispose « *Lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts ou une demande en application du § 131 de cette loi a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant ou le requérant peuvent considérer la réclamation ou la demande comme rejetées et interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus. Dans ce cas le délai prévu au point 4, ci-après ne court pas.* », que dans l'hypothèse où une réclamation a été introduite par le contribuable et qu'aucune réponse n'est intervenue endéans un délai de six

mois, respectivement si aucune décision du directeur n'est intervenue suite à une demande de remise gracieuse.

Il s'ensuit qu'une réclamation auprès du directeur est un préalable nécessaire à l'introduction d'un recours dirigé directement contre un bulletin, de sorte qu'à défaut de réclamation, le recours dirigé contre un bulletin doit être déclaré irrecevable *omisso medio*.

En l'espèce, contrairement à ce qui est soutenu par la partie étatique, suivant laquelle une seule réclamation aurait été introduite en l'espèce, à savoir celle du 18 septembre 2013, il se dégage des pièces versées à l'instance qu'outre la réclamation du 18 septembre 2013 introduite notamment par Madame ..., dit ..., ... et par Madame ... contre les bulletins ICC des années 2009 et 2010, deux réclamations ont encore été introduites le 4 octobre 2013 par les époux ...-..., respectivement ...-... contre les bulletins IR respectifs des années 2009 et 2010.

En revanche, le tribunal constate qu'aucune de ces réclamations n'a porté sur les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 et que, par ailleurs, aucun autre écrit ne figure au dossier susceptible d'être qualifié de réclamation contre ces bulletins, de manière qu'il y a lieu de retenir que ces bulletins n'ont pas fait l'objet d'une réclamation.

Dans la mesure où en l'espèce aucune réclamation n'a été introduite contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010, l'hypothèse inscrite à l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 n'est pas vérifiée, de sorte que le recours en ce qu'il est dirigé contre ces bulletins d'établissement est irrecevable *omisso medio*.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'affirmation des requérants que la jurisprudence administrative admettrait la recevabilité d'un recours bien même qu'il n'ait pas eu de réclamation préalable en bonne et due forme. C'est à tort qu'ils déduisent une telle condition d'une jurisprudence du 16 février 2009, numéro 24105 du rôle, puisque celle-ci a trait aux formalités auxquelles une réclamation auprès du directeur doit correspondre, mais n'a pas retenu que le contribuable puisse déférer un bulletin devant le tribunal administratif à défaut de réclamation préalable. S'il est vrai que pour qu'un écrit puisse être qualifié de réclamation, il suffit que sa formulation fasse ressortir que le contribuable se sent lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, encore faut-il que le bulletin contre lequel la réclamation est dirigée soit identifiée ou du moins identifiable. Or, en l'espèce, les réclamations précitées introduites par les requérants ne renseignent ni expressément ni même implicitement les bulletins d'établissement litigieux, de sorte qu'il ne saurait être déduit du libellé de ces courriers, que la réclamation est également dirigée contre ces bulletins. Par ailleurs, les requérants ont pris soin de joindre à leurs réclamations respectives les bulletins visés, parmi lesquels ne figurent pas les bulletins d'établissement.

C'est encore à tort que les requérants concluent à la recevabilité du recours sur le fondement de l'article 29 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », en vertu duquel « *L'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense.* ». En effet, tel que cela se dégage des documents parlementaires à la base de la loi du 21 juin 1999 (cf. doc. parl. n°4326, commentaire des articles, page 19), sont visées par le terme d'« *inobservation des règles de procédure* », « *les irrégularités affectant la rédaction des mémoires, mêmes les irrégularités qualifiées par les juridictions judiciaires comme étant des nullités de fond, comme les indications erronées ou lacunaires concernant p.ex. les organes représentant des personnes morales* ». Or, la circonstance qu'un bulletin ne peut faire l'objet d'un recours que s'il a préalablement fait l'objet d'une réclamation suite à laquelle aucune

réponse du directeur n'est intervenue, relève des conditions de recevabilité d'un recours telles que posées par le paragraphe 228 AO et par les dispositions de l'article 8 (3) de la loi du 7 novembre 1996, mais ne constitue pas une simple irrégularité au sens de l'article 29, précité.

Le délégué du gouvernement soutient ensuite que le recours serait irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées, au vu de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996.

Il suit des dispositions de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 que le recours introduit contre une décision implicite de refus du directeur est irrecevable, étant donné que la disposition précitée impose que le recours en cas de silence du directeur suite à une réclamation est à adresser contre la décision qui a fait l'objet du recours et non pas contre une décision implicite de refus du directeur.

Partant, le recours pour autant qu'il est dirigé contre des décisions implicites de refus du directeur suite aux réclamations des 18 septembre et 4 octobre 2013 est à déclarer irrecevable.

S'agissant enfin des bulletins IR et ICC, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 précitées, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre la décision qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins IR des années 2009 et 2010 des requérants sub 2) et 3), et contre les bulletins ICC des mêmes années.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins ICC et IR, au motif qu'il n'aurait pas été précédé d'une réclamation contre les bulletins d'établissement auxquels ces bulletins se rapportent. A cet égard, le délégué du gouvernement se réfère à une jurisprudence du tribunal administratif ayant retenu que, sur le fondement du paragraphe 232 (2) AO, un bulletin individuel de l'impôt sur le revenu ne pourrait être critiqué par des moyens contestant les bases retenues et les bases d'impôt fixées dans le bulletin d'établissement séparé et en commun repris dans ledit bulletin individuel, et que ces contestations devraient être dirigées contre le bulletin d'établissement séparé et en commun.

Le délégué du gouvernement soutient encore que l'introduction de plusieurs demandes par une pluralité de contribuables différents dans un seul recours contre divers bulletins serait caractérisée par la poursuite d'objectifs diamétralement opposés et incompatibles, de sorte qu'il n'y aurait pas de lien de connexité suffisant en l'espèce entre les bulletins visés. Le recours serait partant également irrecevable de ce fait.

Les requérants concluent au rejet de ces moyens d'irrecevabilité en soutenant qu'il y aurait un lien de connexité suffisant entre les décisions attaquées et en soulignant que les différentes décisions attaquées auraient un objet commun et se baseraient sur des considérations et moyens identiques, à savoir leur soumission contestée à l'impôt commercial communal.

Force est au tribunal de constater que tous les moyens mis en avant par les requérants contre les bulletins ICC et IR sont relatifs au bien-fondé de la fixation d'un bénéfice commercial du fait des cessions opérées par la copropriété dans le chef de l'entreprise collective « ... ».

Or, aux termes du paragraphe 232 AO « *1) Einen Steuerbescheid kann der Steuerpflichtige nur deshalb anfechten, weil er sich durch die Höhe der festgesetzten Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist.*

2) Legen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in dem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden ».

Il s'ensuit que si à la base d'un bulletin d'impôt se trouvent des décisions reprises plus particulièrement dans un bulletin d'établissement séparé, les contestations relatives au bien-fondé de la fixation des bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement commun de revenus, ne peuvent être soulevées dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu n'ayant fait que reprendre le revenu ou la part du revenu imputés au contribuable, mais elles doivent être soumises dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre ledit bulletin d'établissement. (cf. trib. adm. 11 février 2004, n° 16698 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu)

Or, en l'espèce, les critiques des requérants portent exclusivement sur la qualification des revenus dégagés par la cession d'immeubles dans la copropriété de bénéfice commercial, telle qu'elle a été retenue dans les bulletins d'établissement. Or, les bulletins ICC ainsi que les bulletins IR ne font que reprendre les bases d'imposition ainsi fixées dans les bulletins d'établissement et critiquées par les requérants, et ne contiennent partant aucun élément décisionnel propre par rapport à ces bases d'imposition, de sorte qu'en vertu des dispositions précitées du paragraphe 232 AO, le recours est irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins ICC et IR, sans qu'il n'y ait lieu d'examiner plus en avant le moyen d'irrecevabilité soulevé par la partie étatique tenant à un défaut de connexité suffisante entre les bulletins visés.

Eu égard à l'issue du litige, les demandes des requérants en paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 € sur le fondement de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 telles que formulées dans les deux rôles sont à rejeter comme étant non fondées.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

joint les affaires inscrites sous les numéros 34413 et 34447 du rôle ;

déclare irrecevables les recours en réformation, sinon en annulation pour autant qu'ils sont introduits par la « ... » ;

déclare irrecevable le recours en réformation, sinon en annulation inscrit sous le numéro 34447 du rôle et déposé le 28 avril 2014 ;

déclare irrecevable le recours en réformation, sinon en annulation pour autant qu'il est dirigé contre les bulletins d'établissement des années 2009 et 2010 ;

le déclare encore irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre des décisions implicites de refus du directeur, ainsi qualifiées ;

se déclare compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins IR des années 2009 et 2010 et contre les bulletins ICC des mêmes années ;

déclare irrecevable ledit recours ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation dirigé contre les bulletins IR des années 2009 et 2010 et contre les bulletins ICC des mêmes années ;

rejette les demandes respectives au paiement d'une indemnité de procédure de 5.000 € formulées par les requérants ;

condamne les requérants aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 24 mars 2015 par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 24 mars 2015
Le greffier du tribunal administratif